

*VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ - TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA*

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika účtování a vykazování dlouhodobého majetku

Problems of Accounting and Presenting Financial Data of Long – term Assets

Student:

Barbora Langová

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2010

*„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně příloh, vypracovala samostatně.
Přílohy č. 2 a 3, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.“*

V Ostravě dne 5. 5. 2010

.....

*Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí své bakalářské práce
Ing. Marcele Palochové, Ph.D. a obchodně-ekonomickému náměstkovi společnosti
Vodovody a kanalizace Hodonín, a. s., Ing. Martinu Galečkovi za cenné rady,
připomínky a čas, který věnovali mé práci.*

Obsah

| | |
|---|----|
| 1. Úvod | 1 |
| 2. Obecné vymezení dlouhodobého majetku | 2 |
| 2.1. Členění dlouhodobého majetku | 2 |
| 2.1.1. Účetní pohled | 2 |
| Nehmotný majetek | 2 |
| Hmotný majetek | 4 |
| Finanční majetek | 6 |
| 2.1.2. Daňový pohled | 6 |
| Nehmotný majetek | 7 |
| Hmotný majetek | 8 |
| 2.2. Vykazování dlouhodobého majetku | 8 |
| 2.3. Oceňování dlouhodobého majetku | 10 |
| 2.3.1. Vymezení vedlejších nákladů souvisejících s pořízením dlouhodobého majetku ... | 13 |
| 2.4. Pořizování dlouhodobého majetku | 14 |
| 2.4.1. Způsoby pořízení dlouhodobého majetku | 15 |
| 2.5. Opravné položky | 18 |
| 2.6. Způsoby vyřazení dlouhodobého majetku | 18 |
| 2.7. Inventarizace | 21 |
| 3. Problematika odpisování dlouhodobého majetku | 23 |
| 3.1. Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 23 |
| 3.1.1. Postupy účetního odpisování | 24 |
| 3.2. Daňové odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 27 |
| 3.2.1. Postupy daňového odpisování | 28 |
| 3.2.2. Odpisy nehmotného majetku | 29 |
| 3.2.3. Odpisy hmotného majetku | 30 |
| 3.2.4. Mimořádné odpisy | 34 |
| 3.2.5. Zásady odpisování | 35 |
| 4. Řešení problematiky dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti | 36 |
| 4.1. Charakteristika společnosti | 36 |
| 4.2. Vymezení majetku ve společnosti | 37 |
| 4.3. Návrh na zařazení majetku ve společnosti | 38 |
| 4.3.1. Odpisování dlouhodobého majetku společnosti | 39 |
| 4.3.2. Simulace vlivů odpisů na kalkulaci vodného 2010 | 40 |
| 4.3.3. Návrh na způsob odpisování zařazeného DM | 42 |
| 5. Závěr | 47 |
| Seznam použité literatury | 48 |
| Seznam zkratk | |
| Seznam tabulek | |
| Seznam vzorců | |
| Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce | |
| Seznam příloh | |

1. Úvod

Účetní jednotky ke své podnikatelské činnosti využívají dvě složky majetku. Majetek lze obecně rozdělit na krátkodobý a dlouhodobý. Tyto dva druhy majetku se od sebe liší zásadním způsobem, krátkodobá aktiva na rozdíl od dlouhodobých, slouží především pro jednorázovou spotřebu. Je tedy již z názvu patrné, že dlouhodobý majetek bude tvořit významnou položku aktiv dané účetní jednotky.

Vzhledem ke svému významu je nutné s účtovou třídou 0 – Dlouhodobý majetek zacházet opatrně a obezřetně, při respektování účetních předpisů. Cílem bakalářské práce je obecně vymezit položky dlouhodobého majetku, jak z pohledu účetního, tak i daňového. Dále určit, jak správně tento majetek vykazovat, oceňovat a stručně charakterizovat jeho možné způsoby pořízení a vyřazení. V bakalářské práci je také řešena problematika opravných položek, které mohou být k majetku vedeny a oblast inventarizace, která se týká veškerého dlouhodobého majetku.

Cílem bakalářské práce je také nastínění problematiky odpisování dlouhodobého majetku. Odpisová problematika je neoddělitelným jevem dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a v bakalářské práci je rozebrána z pohledu účetního i daňového. Cílem práce je tedy charakterizovat postupy a metody účetního odpisování. Dalším cílem je poskytnout informace o daňovém odpisování majetku. I přes to, že tyto odpisy jsou založeny na bázi dobrovolnosti, při jejich vedení je nutné dodržovat pravidla. Cílem práce je tedy vymezit postupy daňového odpisování se zaměřením zvláště na majetek nehmotný a hmotný. Dalším cílem je seznámení s novým pojmem mimořádné odpisy, za pomoci kterých je u vymezeného majetku možnost uplatňovat tyto daňové odpisy.

Neméně podstatným cílem práce je praktické řešení problematiky dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti. V této části je řešeno modelování jednotlivých typů vyřazení, odpisování a zařazení majetku společnosti s ohledem na cenový vliv na vodné.

Vlastní připomínky k bakalářské práci jsou psány kurzívou.

2. Obecné vymezení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek (dále jen „DM“) tvoří zpravidla nejvýznamnější položku aktiv každé účetní jednotky. Jedná se o majetek, který při výrobní činnosti nemění svou podobu. Nespotřebovává se tedy ihned, ale jeho hodnotu má možnost účetní jednotka pouze snižovat o odpisy. Hlavním rysem dlouhodobého majetku je rozšiřovat či umožnit provozování podnikatelské činnosti za účelem dosahování ekonomického prospěchu. Je určen k dlouhodobému užívání podnikatelem a až na speciální případy tedy není pořizován za účelem získání peněžních prostředků. Výjimku v tomto tvoří dlouhodobý finanční majetek, který bude vymezen níže.

2.1. Členění dlouhodobého majetku

Na DM lze nahlížet z hlediska účetního a daňového. Z účetního pohledu je vymezen zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), v platném znění, vyhláškou 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „Vyhláška“), v platném znění a Českými účetními standardy v souladu se zákonem o účetnictví. Z pohledu daňového je upraven zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), v platném znění. V návaznosti na tyto předpisy se majetek dělí na nehmotný, hmotný a finanční.

2.1.1. Účetní pohled

Nehmotný majetek

Z hlediska účetních předpisů jsou do nehmotného majetku zařazeny aktiva nehmotné povahy s dobou použitelnosti delší než jeden rok a cenou, kterou stanoví účetní jednotka sama. Při splnění podmínek dále stanovených a při splnění povinností stanovených zákonem o účetnictví, zejména respektováním principu důležitosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Za nehmotný majetek se dále považuje technické zhodnocení (dále jen „TZ“) převyšující částku stanovenou v ZDP (40 000 Kč),¹ pokud je účetní jednotka nabyvatelem užívacího práva a může jej odepisovat, avšak o majetku neúčtuje jako o dlouhodobém

¹ Podle § 32a, odst. 6 ZDP.

nehmotném majetku nebo technické zhodnocení drobného nehmotného majetku (tzn. majetek s dobou použitelnosti delší jak jeden rok, který je ale vykazován v nákladech). [9]

Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí:

- *Zřizovací výdaje – výdaje vynaložené od okamžiku zapsání do obchodního rejstříku. Nejčastějšími položkami jsou například soudní a správní poplatky, cestovní výdaje, nájemné a další výdaje spojené se zřizováním podnikání. Naopak nikdy není možné mezi ně zařadit výdaje na pořízení zásob, DM nebo reprezentaci. Účetně se tyto výdaje odpisují nejvýše 5 let;*
- *Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – jsou zde zařazeny výsledky výzkumu a vývoje, pokud byly vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování nebo byly získány od jiných osob;*
- *Software – který byl koupen samostatně nebo vytvořen vlastní činností za účelem prodeje. Do této položky však nelze zařadit software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez něj nemohou fungovat;*
- *Ocenitelná práva – výsledky duševní tvůrčí činnosti, předměty průmyslového nebo podobného vlastnictví, které byly vytvořeny vlastní činností za účelem prodeje nebo získány od jiných osob;*
- *Ostatní dlouhodobý majetek – účetní jednotka zde zahrnuje majetek, který nelze zařadit do předchozích skupin, dále sem účtuje emisní povolenky a preferenční limity. Mezi emisní povolenky jsou zahrnovány povolenky na emise skleníkových plynů, jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství. Mezi preferenční limity jsou řazeny zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóta a individuální limit prémiových práv. Preferenční limity a emisní povolenky jsou vždy zařazeny do dlouhodobého nehmotného majetku bez ohledu na výši jejich ocenění;*
- *Goodwill – je rozdílem mezi oceněním podniku nebo jeho části podle obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. Účetně je odpisován rovnoměrně 60 měsíců. V případě následné změny kupní ceny se upraví jeho hodnota a doba odpisování zůstane stejná. Pokud je jeho hodnota záporná, je odpisována do výnosů po dobu 5 let. Je vždy nehmotným majetkem bez ohledu na výši jeho ocenění;*

- *Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek – slouží pro zachycení pořizovaného majetku až do doby jeho zařazení do užívání;*
- *Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek – obsahují krátkodobé a dlouhodobé zálohy na pořízení majetku.*

Tímto majetkem se stává pořizovaný majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, čímž je myšleno dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností pro jeho užívání. Stejně nároky jsou kladeny i v případě technického zhodnocení. [9]

Hmotný majetek

Za hmotný majetek je zpravidla považován majetek mající fyzickou podstatu, dlouhodobou dobu použitelnosti a cenu vyšší než je stanovená účetní jednotkou. Při splnění podmínek dále stanovených a při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu důležitosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí:

- *Pozemky – jsou považovány zpravidla vždy za hmotný majetek bez ohledu na výši jejich ocenění. Pokud je však předmětem podnikání nákup a prodej pozemků, účetní jednotka pozemky sama nepoužívá a neprovádí na nich technické zhodnocení, jsou řazeny mezi zásoby;*
- *Stavby – bez ohledu na dobu použitelnosti a výši jejich ocenění jsou zde zahrnuty stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace a byty a nebytové prostory. Tato položka zahrnuje také technické zhodnocení prováděné na stavbách, které odepisuje a účtuje o nich jiná účetní jednotka než vlastník majetku, částka TZ však musí přesahovat sumu stanovenou v ZDP (40 000 Kč),² dále TZ na drobném hmotném majetku od částky přesahující stejnou položku;*
- *Samostatné movité věci a soubory movitých věcí – jsou jimi předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění a samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a oceněním vyšším než je stanoveno účetní jednotkou. Pokud je hodnota nižší než stanovený limit, je o nich účtováno jako o zásobách. Tato položka zahrnuje také*

² Podle § 33 ZDP.

technické zhodnocení prováděné na samostatných movitých věcech a jejich souborech, které odepisuje a účtuje o nich jiná účetní jednotka než vlastník majetku, částka TZ však musí přesahovat sumu stanovenou stejným způsobem jako v oddíle o stavbách, dále TZ na drobném hmotném majetku od částky přesahující stejnou položku;

- Pěstitelské celky trvalých porostů – zahrnuje ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar a trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí;*
- Dospělá zvířata – zahrnují dospělá zvířata a jejich skupiny, tzn. stáda či hejna, splňující podmínky doby použitelnosti delší než 1 rok a cenu převyšující limit stanovený účetní jednotkou. Pokud je doba použitelnosti nad 1 rok a není o nich účtováno jako o dlouhodobém majetku, řadí se mezi zásoby;*
- Jiný dlouhodobý hmotný majetek – účetní jednotka zde zahrnuje majetek, který nelze zařadit do předchozích skupin. Dále umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci, popřípadě jejich soubory;*
- Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek – slouží pro zachycení pořizovaného majetku až do doby jeho zařazení do užívání;*
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek – obsahuje krátkodobé a dlouhodobé zálohy na pořízení majetku;*
- Oceňovací rozdíl k nabytému majetku – je rozdílem mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté závazky. Kladný (aktivní) se odpisuje rovnoměrně 180 měsíců do nákladů. Záporný (pasivní) se odepisuje rovnoměrně 15 let do výnosů. Pokud bude vyřazen před jeho úplným odepsáním, bude jednorázově odepsán při vyřazení poslední části dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku. V případě následné změny kupní ceny se upraví jeho hodnota a doba odpisování zůstane stejná.*

Tímto majetkem se stává pořizovaný majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, čímž je myšleno dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností (provozuschopnost). Stejné nároky jsou kladeny i v případě technického zhodnocení. [9]

Finanční majetek

Z hlediska účetních předpisů se považují za finanční majetek cenné papíry nakoupené za účelem dlouhodobého vlastnictví, cenné papíry zajišťující majetkové účasti a také poskytnuté půjčky mající dlouhodobý charakter. Není určen k užívání při běžné provozní činnosti podniku, je aktivem, které podnik drží, nakupuje, případně půjčuje za účelem jeho zhodnocení.

Dlouhodobým finančním majetkem se rozumí:

- *Majetkové účasti – odděleně se sledují účasti s rozhodujícím vlivem, tzn. vlivem větším než 40 % ze základního kapitálu a účasti s podstatným vlivem, tzn. vlivem 20 – 40 % ze základního kapitálu společnosti;*
- *Realizovatelné cenné papíry – zachycují položky, které nelze zařadit do cenných papírů zajišťující účasti ani do dlužných cenných papírů;*
- *Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly – dluhopisy a směnky držené do splatnosti a dále ostatní dlouhodobé cenné papíry, u nichž většinou k okamžiku pořízení účetní jednotka nezná záměr jejich držení;*
- *Půjčky a úvěry ovládající a řídící osoba, podstatný vliv – slouží pro evidování půjček podnikům, kde má společnost podstatný a rozhodující vliv na rozhodování, které ovládá a řídí. Dále zde eviduje půjčky mezi těmito osobami a poskytnuté půjčky a úvěry ovládajícím a řídícím osobám a účetním jednotkám uplatňujícím podstatný vliv;*
- *Jiný dlouhodobý finanční majetek – slouží pro zachycení dlouhodobých půjček a úvěrů, které nemohou být zachyceny v předchozí skupině a skupině dlouhodobých termínovaných vkladů;*
- *Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek – slouží pro zachycení pořizovaného majetku až do doby jeho zaúčtování na příslušný majetkový účet;*
- *Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek – obsahuje krátkodobé a dlouhodobé zálohy na pořízení majetku. [9]*

2.1.2. Daňový pohled

Na rozdíl od předchozího účetního vymezení majetku podniku se daňový pohled neseťká s pojmem dlouhodobý finanční majetek a tato problematika jím není upravena. ZDP pracuje pouze s názvy nehmotný majetek a majetek hmotný.

Nehmotný majetek

Tento druh majetku je vymezen po obsahové i pojmové stránce v § 32a ZDP. Tato úprava je závazná pro majetek evidovaný v účetnictví od 1. ledna 2004, jelikož v letech 2001 – 2003 bylo od daňové úpravy tohoto majetku upuštěno a byly přebírány informace z účetnictví. [10]

Podle ZDP se za níže stanovených podmínek odepisují:

- *zřizovací výdaje,*
- *nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,*
- *software,*
- *ocenitelná práva,*
- *jiný majetek, který je vedený v účetnictví a je vymezen zákonem o účetnictví.*

Nutné podmínky, které je potřeba splnit současně jsou:

- *nabytí – úplatné, vložení společníkem nebo tichým společníkem nebo členem družstva, přeměnou právní formy, darem, děděním, nebo vytvořením vlastní činností,*
- *vstupní cena – převyšující částku 60 000 Kč,*
- *doba použitelnosti – delší než 1 rok. [2]*

Ve srovnání s vymezením tohoto majetku s pojetím účetním není závažných rozdílů. I přes tuto většinovou shodu je nutné dbát na hranici vstupní ceny a přesné určení ZDP, co nelze zařadit mezi nehmotný majetek. ZDP zcela vylučuje zařazení goodwillu, povolenek na emise skleníkových plynů nebo preferenčních limitů.

Hmotný majetek

Jako u majetku nehmotného je jeho vymezení úzce spojeno s jeho chápáním z hlediska účetního. Opět je však vymezen úžeji a to v § 26 ZDP.

Hmotným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí:

- *samostatné movité věci a soubory movitých věcí, jejichž vstupní cena přesahuje 40 000 Kč a jejich doba použitelnosti je delší jak 1 rok,*
- *budovy, domy a byty nebo nebytové prostory,*
- *stavby vyjma provozních důlních děl, drobných staveb v podobě oplocení sloužících k zajištění lesní výroby a myslivosti a drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkci lesa, sloužících pro provozování lesních školek nebo k provozování myslivosti do zastavěné plochy 30 m² a výšky 5 m,*
- *pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky a dále respektující vymezení účetní,*
- *dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena přesahuje 40 000 Kč,*
- *jiný majetek. [2]*

Za jiný majetek je považováno:

- *technické zhodnocení a výdaje na otvírky lomů, hlinišť a pískoven pokud nezvyšuje cenu majetku,*
- *technické rekultivace, pokud není stanoveno jinak,*
- *výdaje hrazené nájemcem, které tvoří součást ocenění hmotného pronajatého majetku s následnou koupí majetku najatého, pokud tyto výdaje v celkové výši i s cenou dohodnutou v kupní smlouvě převýší částku 40 000 Kč. [2]*

2.2. Vykazování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se zobrazuje ve finančních (účetních závěrkových) výkazech v rozvaze, a to na straně aktiv. O dlouhodobém majetku se v průběhu účetního období účtuje prostřednictvím účtové třídy 0 – Dlouhodobý majetek, která se podrobněji člení do účtových skupin:

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek,
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný,
- 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný,
- 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek,
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek,
- 06 – Dlouhodobý finanční majetek,
- 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku,
- 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku,
- 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku.

Toto členění vychází z Vyhlášky, která zohledňuje požadavky na rozvahové vykazování dlouhodobého majetku.

V účtové třídě 0 – Dlouhodobý majetek účtuje účetní jednotka na syntetických účtech o majetku, k němuž má vlastnické právo nebo právo s ním hospodařit, dále o nehmotném majetku, k němuž účetní jednotka nabyла právo užívání od jiné osoby, pokud je nájemcem, respektive uživatelem práva, o technickém zhodnocení nebo o najatém majetku na základě smlouvy o nájmu podniku.

Při tvorbě účtového rozvrhu by účetní jednotka měla respektovat nejen skladbu rozvahy z hlediska syntetických účtů, ale současně by měla vymezit takové účty analytické, které by jí umožnily zachycení podstatných informací. Cílem analytické evidence je tedy poskytování detailnějších informací o jednotlivých složkách dlouhodobého majetku.

Mezi kritéria tvorby analytických účtů DM lze řadit:

- *druh majetku – zejména u finančního majetku se vede analytická evidence podle druhu cenného papíru, podle emitentů, měn nebo jmenovitých hodnot;*
- *hmotně odpovědné osoby;*
- *místo uložení majetku;*
- *majetek daný do zástavy;*
- *majetek, kterým je ručeno za své závazky.*

Informace o dlouhodobém majetku jsou soustředěny v knihách analytických účtů (inventurní karty) podle jednotlivých složek dlouhodobého majetku. Tyto analytické účty mají majetek identifikovat, tzn. obsahovat název, popis, číselné označení, datum a způsob jeho pořízení, ocenění, datum uvedení do užívání a jeho zaúčtování na příslušný účet dlouhodobého majetku. Dalším úkolem těchto účtů je poskytnout účetní jednotce informace o vlastnících, zárukách a zástavách k majetku se vztahujících.

Další důležité skutečnosti se sledují na podrozvahových účtech. Sledují se zde informace, které ovlivňují majetkoprávní situaci účetní jednotky a její situaci ekonomickou. Jedná se o účtové skupiny 75 – 79, na kterých se zachycuje především využívání cizího majetku, ke kterému účetní jednotka nemá vlastnické právo, výše hypoték, majetek a technické zhodnocení při 100 % dotaci, závazky a pohledávky z leasingu, apod. [5]

2.3. Oceňování dlouhodobého majetku

Účetní jednotky jsou povinny oceňovat svůj majetek podle ustanovení zákona o účetnictví. K oceňování majetku dochází:

- a)** *k okamžiku uskutečnění účetního případu (podle § 25 tohoto zákona),*
- b)** *ke konci rozvahového dne nebo ke dni sestavení účetní závěrky (podle § 27 tohoto zákona).*

Pokud takto nelze ocenit více nabývaných položek majetku převodem či přechodem, ocení je účetní jednotka při nabytí majetku oceněním předešlé účetní jednotky. V ostatních případech použije poměrné rozúčtování celkové pořizovací ceny nebo reprodukční pořizovací ceny. Pokud je však pořizován soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, sloužící pro jednotný účel, je nutné soubor ocenit jako celek.

S oceňováním majetku je také spojena otázka pořizování majetku v cizí měně. Hodnota majetku se přepočítává na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou k okamžiku ocenění.³[10]

³ Podle § 4 odst. 12 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví v české měně i měně cizí, pokud je v ní majetek podniku vyjádřen.

Ad a) ocenění majetku k okamžiku uskutečnění účetního případu

Správné ocenění dlouhodobého majetku k tomuto datu je velmi významné, protože to, jak je oceněn, se promítá do všech následujících účetních operací týkajících se daného majetku. Na základě špatného postupu při ocenění majetku jsou uvedeny chybné údaje v rozvaze nebo může docházet ke zkreslování informací pro daňové účely. Pro účely zákona o účetnictví jsou definovány ceny:

- **pořizovací cena** – cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady související s jeho pořízením,
- **vlastní náklady** – veškeré přímé náklady a náklady nepřímé, které však bezprostředně souvisejí s výrobou,
- **reprodukční pořizovací cena** – cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy je o něm účtováno.

Způsob ocenění úzce souvisí s typem jeho pořízení:

- *DM pořízený dodavatelsky se ocení pořizovací cenou, která zahrnuje:*
 - *u movitých věcí a nehmotného majetku – cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady;*
 - *u nemovitého majetku – veškeré náklady spojené s jeho pořízením související, důležité je vědět, že hodnota pozemku nevchází do ocenění stavby, ale pozemek je veden na samostatném účtu;*
- *cenné papíry a podíly se ocení pořizovací cenou – včetně nákladů s pořízením souvisejících, jsou-li však nabyty protihodnotou za nepeněžitý vklad vložený do společnosti, je jejich oceněním u vkladatele zůstatková cena jeho vkladu;*
- *DM pořízený vlastní činností se ocení vlastními náklady – obsahují veškeré přímé a účetní jednotkou určené nepřímé náklady s pořízením související a takzvané poddodávky (náklady fakturované externími dodavateli);*
- *DM pořízen bezúplatně se účtuje vždy v reprodukční pořizovací ceně – jde především o případy, kdy byl majetek nově zjištěn v rámci inventarizace nebo byl bezúplatně nabyt po skončení finančního leasingu.*

Důležitou zásadou je, že v účetnictví se vždy vychází z prvotních dokladů, které dosvědčují způsob pořízení a s tím související ocenění majetku. [4]

Ad b) ocenění majetku reálnou hodnotou ke konci rozvahového dne nebo ke dni sestavení účetní závěrky

V případě DM finančního, a to skupiny tzv. ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů, u nich v okamžiku pořízení není známý záměr jejich použití, je nutné jejich přecenění na reálnou hodnotu. Reálná hodnota je představována zejména jako:

- tržní hodnota – hodnota vyhlášená na tuzemské či zahraniční burze nebo na jiném regulovaném trhu. Pokud je majetek veden na tuzemské burze cenných papírů, je oceněn cenou vyhlášenou burzou cenných papírů v pracovní den, ke kterému se ocenění provádí. V případě, že majetek není veden na tuzemské burze cenných papírů a je kótován na zahraničních burzách cenných papírů, rozumí se tržní hodnotou nejvyšší cena ze závěrečných cen, které bylo dosaženo na schválených trzích zahraničních burz cenných papírů v pracovní den, ke kterému se ocenění provádí. V případě jiného trhu než burzy se rozumí tržní hodnotou cena platná v den, ke kterému se ocenění provádí. Pokud v den, ke kterému se ocenění provádí, uvedené trhy nepracují, použije se cena vyhlášená na nich poslední pracovní den, který předchází okamžiku ocenění;*
- kvalifikovaný odhad nebo posudek znalce – tato hodnota se použije, pokud není tržní hodnota známa nebo nedostatečně představuje reálnou hodnotu, slouží pro dostatečné zajištění přiměřeného přiblížení se k hodnotě tržní;*
- ocenění dle zvláštních právních předpisů – užíje se v případě, že nelze použít ani jednu z výše uvedených metod. [10]*

Ocenění finančního majetku reálnou hodnotou se použije – *pokud je prokázáno, že došlo ke snížení hodnoty (znehodnocení) majetku, které je pravděpodobně trvalé, dochází ke změně reálných hodnot cenných papírů, které nejsou určeny účetní jednotkou k obchodování s cílem dosahovat zisk z cenových rozdílů v krátkodobém horizontu. Změny se evidují na analytickém účtu k účtu finančního majetku souvztažně s účtem 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků. Při prodeji nebo jiném úbytku se zaúčtovaný rozdíl zruší na opačných stranách účtů. O úrokovém výnosu se účtuje na výnosových účtech. Výše znehodnocení odpovídá kladnému rozdílu mezi oceněním realizovatelného cenného papíru při jeho nabytí a stávající reálnou hodnotou, se zohledněním předchozích přeceňování.*

*K tomuto datu (rozvahový den nebo jiný okamžik, k němuž se sestavuje účetní závěrka) zákon o účetnictví ukládá povinnost nejen ocenit majetek reálnou hodnotou, ale i povinnost ocenit **dluhové cenné papíry s pevným výnosem** pořizovací cenou upravenou o úrokový výnos či náklad. O úrokovém výnosu se účtuje na vrub analytického účtu k příslušnému účtu cenných papírů a ve prospěch příslušného účtu v účtové skupině 66 – Finanční výnosy.*

*Dále má účetní jednotka možnost k tomuto datu u finančního majetku zařazeného ve skupině **majetkové účasti** použít ocenění ekvivalencí (protihodnotou). **Oceňování ekvivalencí** znamená, že majetková účast je při pořízení oceněna pořizovací cenou, která je k okamžiku sestavení účetní závěrky upravována na hodnotu odpovídající míře účasti účetní jednotky na vlastním kapitálu společnosti, v níž má majetkovou účast. Změna v ocenění se účtuje stejně jako ocenění majetku reálnou hodnotou. Pokud společnost, v níž má účetní jednotka majetkovou účast, dosahuje ztráty, ocení majetek nulou, pokud její podíl na ztrátách ve společnosti je roven nebo převyší ocenění její účasti. [4]*

2.3.1. Vymezení vedlejších nákladů souvisejících s pořízením dlouhodobého majetku

Součástí ocenění majetku a technického zhodnocení jsou zejména náklady:

- na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, apod.),*
- na úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,*
- na průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,*
- na patenty, licence a jiná práva potřebná k pořizování majetku, nikoliv však pro budoucí provoz,*
- na vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby (zůstatkové ceny a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu).*

Součástí ocenění majetku a technického zhodnocení zejména nejsou:

- *opravy a údržba,*
- *kursové rozdíly,*
- *smluvní pokuty, úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů,*
- *nájemné za pozemek, na kterém probíhají stavební práce,*
- *náklady na zaškolení personálu,*
- *hodnota zásob, jimiž je majetek vybavován.*

Součástí pořizovací ceny cenného papíru a podílu jsou náklady s pořízením související (poplatky makléřům, poradcům a burzám). Součástí této ceny nejsou však úroky z úvěrů na pořízení cenného papíru a podílu nebo náklady spojené s držením.

Ocenění nehmotného a odpisovaného hmotného majetku se průběžně zvyšuje o technické zhodnocení, prováděné na majetku, k jehož účtování a odpisování má účetní jednotka oprávnění. Hodnota tohoto ocenění může být snížena o dotaci na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku (s výjimkou emisních povolenek a preferenčních limitů bezúplatně nabytých). Dotacemi se rozumí bezúplatná plnění, která jsou čerpána podle zvláštních právních předpisů ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu apod. nebo bezúplatné plnění na stanovený účel ze zahraničních prostředků, granty a prominuté části poplatků, pokud je to povoleno právním předpisem a příslušný orgán poplatek stanovil jako dotaci. [9]

2.4. Pořizování dlouhodobého majetku

O dlouhodobém majetku lze na jeho konkrétních účtech účtovat a k datu závěrky vykazovat majetek za předpokladu, že byl zařazen do užívání. Do doby než je pořizovaný majetek převeden do užívání se náklady s jeho pořizováním spojené evidují na takzvaných účtech kalkulačních, pomocí nichž se tvoří cena daného majetku. V okamžiku, kdy jsou na nich zachyceny veškeré náklady s pořízením související a majetek je způsobilý k užívání, je obsah těchto jednotlivých účtů převeden jednou částkou na příslušný majetkový účet. Aby však mohlo k zařazení majetku do užívání dojít, musí se tak učinit na základě příslušného dokladu. Důležitým aspektem je při tom právě zda je stav majetku způsobilý k užívání. To dokládá zařazovací protokol, podepsaný kompetentní osobou.

Vedlejší pořizovací náklady se účtují na vrub příslušného účtu 04. účtové skupiny - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek. Tyto účty se však nepoužijí, pokud s pořizováním majetku nevznikly vedlejší pořizovací náklady a tudíž jej je ihned možno zařadit na příslušné majetkové účty. Uvedení majetku do užívání se uskuteční jeho přeúčtováním z pořizovacích účtů na účty majetkové. [4]

2.4.1. Způsoby pořízení dlouhodobého majetku

Pořizování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku probíhá zejména:

- koupí,
- vytvořením vlastní činností,
- bezplatným nabytím (dar, vklad),
- převodem z osobního užívání do podnikání,
- leasingem.

Koupě – jedná se o nabytí majetku za úplatu. Financování může být provedeno různými způsoby, např. z peněžních prostředků nebo z poskytnutého úvěru. V případě získání dotace na pořízení DM je nutné hodnotu majetku vedou na pořizovacím účtu o tuto částku snížit. Investor také může požadovat zaplacení zálohy na budoucí dodávku a v neposlední řadě při koupi mohou vznikat nejrůznější vedlejší pořizovací náklady.

Tab. č. 2.1 – Pořízení DM hmotného odpisovaného koupí

| Text | Částka | MD | D |
|---|--------|-----|-----|
| Úhrada zálohy dodavateli z běžného účtu | 20 000 | 052 | 221 |
| Dodavatelská faktura na pořízení DM | 50 000 | 042 | 321 |
| Zúčtování zálohy s fakturou | 20 000 | 321 | 052 |
| Doplatek faktury z běžného účtu | 30 000 | 321 | 221 |
| Dodavatelská faktura za montáž (instalaci) DM | 3 000 | 042 | 321 |
| V hotovosti zaplaceno zaškolení zaměstnanců | 2 000 | 518 | 211 |
| Zápis o převzetí DM do užívání | 53 000 | 02x | 042 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Vytvoření vlastní činnosti – při tomto způsobu pořizování se jedná o aktivaci. Aktivací se rozumí převedení výkonů ve vlastní režii do aktiv účetní jednotky. Náklady, které vznikají, jsou účtovány na vrub příslušných účtů 5. účtové třídy. Tyto náklady vynaložené s pořizováním DM lze uplatnit až při odpisování majetku, je nutné je tedy nejprve ve stejné výši zaúčtovat do výnosů.

Tab. č. 2.2 – Pořízení DM hmotného odpisovaného vytvořením vlastní činností

| Text | Částka | MD | D |
|---------------------------------|--------|-----|-----|
| Spotřeba materiálu na výrobu DM | 45 000 | 501 | 112 |
| Mzdy dělníků | 20 000 | 521 | 331 |
| Aktivace dokončeného DM | 65 000 | 042 | 624 |
| Uvedení DM do užívání | 65 000 | 02x | 042 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Bezplatné nabytí – jde o nabytí majetku např. darem nebo vkladem, jedná se u jeho nabyvatele o nově pořízený majetek oceněný reprodukční pořizovací cenou. Dochází k navýšení aktiv a u nabytého majetku lze zahájit odepisování. Pokud se jedná o majetek dosud v účetnictví nezachycený (zjištěný při inventarizaci), je nutné jej uvést v účetnictví jako plně odepsaný. V případě, že je takto zjištěný majetek neodpisovaný, účtuje se na majetkový účet oproti navýšení vlastního kapitálu.

Tab. č. 2.3 – Bezplatné pořízení majetku

| Text | Částka | MD | D |
|--|--------|-----|-----|
| Darovaný DM nehmotný | 60 000 | 01x | 413 |
| Vložený DM hmotný odpisovaný (zápis do obchodního rejstříku) | 55 000 | 02x | 411 |
| Nově zapsaný pozemek do listu vlastníka | 90 000 | 031 | 413 |
| DM hmotný odpisovaný zjištěný při inventarizaci | 43 000 | 02x | 08x |

Zdroj: Vlastní zpracování

Převod z osobního užívání do podnikání – týká se pouze fyzické osoby, zapsané v obchodním rejstříku. Vklad majetku z osobního vlastnictví je účtován na vrub majetkového účtu souvztažně s účtem 491 – Účet individuálního podnikatele.

Leasing – dlouhodobý majetek lze pořídit i formou nájmu (leasingu). Podstata pořízení majetku leasingem se zakládá na smluvním nájemním vztahu, kdy vlastník přenechává nájemci majetek k užívání, aniž by uživatel měl k němu majetkové právo. Výhodnost leasingu spočívá v možnosti užívat majetek ihned, aniž by vznikaly vysoké finanční nároky s pořízením DM související. Další výhodou je možnost účtovat nájemné ihned do nákladů. Pořizovatel majetku – nájemce, účtuje nájemné na vrub nákladového účtu 518 – Služby oproti účtu, na kterém mu vznikl závazek (379 – Jiné závazky). Pokud je na počátku po nájemci požadovaná úhrada jednorázové zvýšené splátky, je ji nutné časově rozlišovat po celou dobu trvání leasingu. Nájemce v případě leasingu vede také podrozvahovou evidenci. Zachycuje závazek v celkové částce, k němuž se zavázal (leasingová cena) a také by měl v účetnictví zachycovat jednotlivě najaté majetky. [4]

Problematika leasingu je natolik rozsáhlá, že ji nelze komplexně zachytit, aniž by výrazně narušila požadavky na moji práci. Ale jelikož je s tématem pořízení dlouhodobého majetku úzce spjatá, je jí věnována, z mého pohledu, alespoň nejnutnější část a to především z hlediska nájemce.

Pořizování dlouhodobého finančního majetku probíhá zejména:

- **koupí,**
- **darováním,**
- **vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby,**
- **poskytnutím půjčky,**
- **převodem finančních prostředků na dlouhodobé vkladové listy a termínované vklady.**

Při pořizování majetku těmito způsoby se souvztažně účtuje na účtech peněžních prostředků, závazkových účtech, případně na kapitálových účtech (v případě bezplatného nabytí). [4]

2.5. Opravné položky

Opravné položky jsou účetním nástrojem, který umožňuje přechodné snížení ocenění majetku k datu účetní závěrky. Tyto opravné položky se vytvářejí jen za předpokladu, že snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru nebo snížení není zapříčiněno jiným způsobem, např. přeceněním majetku na reálnou hodnotu. Impulsem tvorby opravných položek je inventarizace majetku, při které se posuzuje výše a odůvodněnost jejich případného vytvoření. Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek (opravné položky lze rušit jen do výše, do které byly vytvořeny) a nelze je tvořit na zvýšení hodnoty majetku. [4]

Opravné položky k DM jsou vedeny v rozvaze jako aktivní položky, a to jako korekce příslušného majetku, která snižuje jeho brutto (hrubou) hodnotu na hodnotu netto (čistou).

Tvorba opravných položek k DM se účtuje na vrub nákladů účet 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti a ve prospěch účtové skupiny 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku. Pominou-li důvody pro vykazování opravné položky, zruší se ve prospěch stejného nákladového účtu, na kterém byla tvořena, a to opětovně na základě provedené inventarizace. [5]

2.6. Způsoby vyřazení dlouhodobého majetku

Vyřazení DM nehmotného a hmotného

Majetek již nepotřebný nebo nevyužitelný lze z účetní evidence vyřadit. Vyřazení dlouhodobého majetku a technického zhodnocení se uskutečňuje zejména:

- **prodejem,**
- **likvidací zapříčiněnou fyzickým opotřebením,**
- **likvidací zapříčiněnou škodou a mankem,**
- **darováním,**
- **vkładem do jiné obchodní společnosti,**
- **přerázením z podnikání do osobního vlastnictví.**

Základem účtování vyřazení majetku je jeho vyřazení z účetnictví v původní (historické) účetní ceně. U odpisovaného majetku musí účetní jednotka navíc zjistit, zda byl majetek již zcela odepsán nebo má účetní zůstatkovou cenu. Pokud zůstatkovou cenu má, je zúčtována na vrub nákladových účtů, odpovídajících způsobu vyřazení majetku. V případě vkladu do jiné obchodní společnosti nebo přerážením z podnikání do osobního vlastnictví je zůstatková cena účtována na rozvahových účtech. Zúčtováním zůstatkové ceny účetní jednotka vyrovná výši oprávek s výší vstupní ceny a majetek je možné účetně vyřadit.

Forma vyřazení majetku má účinek jak na způsob účtování, tak i na zjišťování splatné daně z příjmů. Zůstatková účetní cena nemusí být rovna ceně zůstatkové daňové. Rozdíl vzniklý na základě odlišných daňových a účetních odpisů se promítne jako odpočitatelná nebo připočitatelná položka k základu daně. Vzhledem k tomu, že při vyřazování majetku účtuje účetní jednotka i na výsledkové účty, čímž dochází také k ovlivnění daňové povinnosti, je tato problematika úzce upravena ZDP, který určuje, které vynaložené výdaje (náklady) jsou z pohledu zdanění příjmů uznány, a které naopak uznat nelze. [4]

Vyřazení DM finančního

Snížení majetku se uskutečňuje zejména prodejem, inkasem splatných cenných papírů, splacením půjčky a úvěru, odpisem ztrátové pohledávky u dlouhodobých půjček, darováním nebo výběrem dlouhodobého vkladového listu a termínovaného vkladu. [4]

Tab. č. 2.4 – Účtování vybraných způsobů vyřazení DM

| <i>Text</i> | <i>MD</i> | <i>D</i> |
|--|------------|------------|
| Prodej DM hmotného odpisovaného | | |
| <i>Zúčtování zůstatkové ceny</i> | <i>541</i> | <i>08x</i> |
| <i>Vyřazení v pořizovací ceně</i> | <i>08x</i> | <i>02x</i> |
| Likvidace DM hmotného odpisovaného v důsledku fyzického opotřebení | | |
| <i>Jednorázový odpis zůstatkové ceny</i> | <i>551</i> | <i>08x</i> |
| <i>Vyřazení v pořizovací ceně</i> | <i>08x</i> | <i>02x</i> |
| Likvidace DM hmotného odpisovaného v důsledku manka či škody | | |
| <i>Zúčtování zůstatkové ceny do manka</i> | <i>549</i> | <i>08x</i> |
| <i>Zúčtování zůstatkové ceny do škod</i> | <i>582</i> | <i>08x</i> |
| <i>Vyřazení v pořizovací ceně</i> | <i>08x</i> | <i>02x</i> |
| Darování DM odpisovaného nehmotného | | |
| <i>Zúčtování zůstatkové ceny</i> | <i>543</i> | <i>07x</i> |
| <i>Vyřazení v pořizovací ceně</i> | <i>07x</i> | <i>01x</i> |
| Vklad DM hmotného odpisovaného do jiné obchodní společnosti | | |
| <i>Zúčtování zůstatkové ceny</i> | <i>36x</i> | <i>08x</i> |
| <i>Vyřazení v pořizovací ceně</i> | <i>08x</i> | <i>02x</i> |
| Převod DM hmotného odpisovaného z podnikání do osobního vlastnictví | | |
| <i>Zúčtování zůstatkové ceny</i> | <i>491</i> | <i>08x</i> |
| <i>Vyřazení v pořizovací ceně</i> | <i>08x</i> | <i>02x</i> |
| Inkaso splatných cenných papírů | | |
| <i>Úhrada splatného cenného papíru na běžný účet</i> | <i>221</i> | <i>06x</i> |

Zdroj: Vlastní zpracování

S vyřazením majetku v původní ceně vzniká ve většině případů (viz Tab. 2.4) také možnost zúčtování tzv. řádného odpisu za poměrnou část účetního období. Ten účetní jednotka účtuje, pokud majetek nebyl již zcela odepsán. Řádný odpis se účtuje stejně jako odpisy za běžné období na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku souvztažně s příslušným účtem opravek majetkového účtu.

2.7. Inventarizace

Inventarizace DM je součástí účetní závěrky. Inventarizací se směřuje k sestavení účetní závěrky jako věrného a poctivého obrazu o účetní jednotce. Jejím úkolem je zajistit, zda stav a ocenění tohoto majetku v účetnictví odpovídá stavu skutečnému.

Inventarizaci podléhá veškerý dlouhodobý majetek, a to včetně nedokončeného majetku hmotného a nehmotného a pořízovaného majetku finančního, dále jí podléhají i zálohy na dlouhodobý majetek a opravné položky k němu vedené. Inventarizací DM se zajišťuje míra souladu mezi skutečným stavem a stavem účetním, přičemž skutečný stav je zjišťován pomocí inventury fyzické a dokladové. V případě hmotného majetku je inventura prováděna fyzicky (je možno ji provádět inventuru 4 měsíce před sestavením účetní závěrky a 1 měsíc po ní). Vzhledem k funkci DM hmotného, lze provádět inventarizaci jako průběžnou, přičemž její termín si účetní jednotka stanovuje na základě vnitropodnikové směrnice sama. V případě ostatních složek majetku, u kterých nelze provést inventuru fyzickou (zaknihované cenné papíry, opravné položky, apod.) je prováděna inventura dokladová.

Účetní jednotka je povinna prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení. Pro inventarizaci kulturních památek, sbírek muzejní povahy a archeologických nálezů se inventarizace provádí v rozsahu v jakém ji je účetní jednotka schopna zajistit společně s plněním zvláštních povinností o zjišťování skutečného stavu tohoto majetku. [10]

*Při inventarizaci je zjištěna shoda mezi stavem účetním nebo skutečným nebo naopak inventarizační rozdíl. **Inventarizační rozdíl** v případě dlouhodobého majetku může být:*

- *manko – skutečný stav je nižší než stav v účetnictví,*
- *schodek – je mankem u peněžních hotovostí a cenin,*
- *přebytek – skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví.*

Rozdíly vzniklé při inventarizaci se účtují na vrub příslušného účtu jiných provozních nákladů nebo na opačnou stranu příslušného účtu jiných provozních výnosů, popřípadě na účty finančních nákladů nebo na účty finančních výnosů. Použití těchto účtů má výjimky v případech:

- **chybějících cenných papírů**, kdy je nutný úbytek z tohoto titulu uvést na vrub zvláštního analytického účtu - Cenné papíry v umořovacím řízení a toto řízení zahájit, pokud je umořovací řízení úspěšné zaúčtuje se obdržení nového cenného papíru

na opačných stranách jako zahájení umořovacího řízení a pokud úspěšné není, je zaúčtováno na vrub účtu finančních nákladů oproti analytickému účtu;

- **přebytku odpisovaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku** účtovaného jako inventarizační rozdíl na vrub příslušných účtů účtových skupin 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek nebo 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku;
- **přebytku neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku** účtovaného jako inventarizační rozdíl na vrub příslušného účtu účtové skupiny 03 - Dlouhodobý majetek neodpisovaný a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 41 - Základní kapitál a kapitálové fondy. [8]

3. Problematika odpisování dlouhodobého majetku

K hlavním rysům dlouhodobého nehmotného a hmotného patří, že se postupně opotřebovává a jeho hodnota je postupně přenášena do hodnoty nových výrobků či jiných výkonů. Opotřebení majetku se dělí na opotřebení fyzické a morální. Fyzické opotřebení vzniká v důsledku užívání nebo také díky okolním vlivům, které na majetek působí z jeho prostředí. Naopak morální opotřebení vyjadřuje snižování hodnoty způsobené zastaráváním majetku vlivem technického pokroku. Tato opotřebení jsou vyjádřena odpisy.

Odpisy se rozumí peněžní částky připadající na jedno účetní období. Úhrn odpisů za celou dobu užívání účetní jednotkou představuje oprávky k DM, a pokud se oprávky odečtou od pořizovací ceny majetku, zjistí se jeho zůstatková cena.

Odepisovat lze majetek však pouze pokud je uveden do stavu způsobilého obvyklému užívání a je řádně zaevidován. Uvedením do užívání se rozumí jeho dokončení a zabezpečení technických funkcí. Řádným zaevidováním je pak vystavení dokladů evidence majetku, např. inventární karta, protokol o zahájení užívání apod. [6]

Odpisování majetku je důležitým nástrojem dodržení zásady opatrnosti v účetnictví, ale je také nástrojem daňové optimalizace v oblasti daně z příjmů. Odpisy majetku tedy nejen, že mají za úkol vyjádřit míru jeho skutečného opotřebení v účetnictví, ale je nutné také sledovat výši odpisů, které účetní jednotka má možnost uplatnit jako daňově uznatelný náklad. Proto je třeba věnovat zvlášť pozornost odpisům z pohledu účetního a daňového.

3.1. Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Účetní odpisy mají za úkol vyjadřovat trvalé a především skutečné snížení hodnoty majetku. Majetek lze tedy odpisovat pouze do výše jeho ocenění v účetnictví na nákladový účet 551 - Odpisy. Povinnost účetně odpisovat majetek mají všechny účetní jednotky vedoucí účetnictví v plném rozsahu tak i účetní jednotky vedoucí účetnictví v zjednodušeném rozsahu. Ze zákona o účetnictví také jednoznačně vyplývá, které účetní jednotce odpisová povinnost náleží. DM jsou oprávněny odpisovat účetní jednotky:

- *mající k majetku vlastnické nebo jiné právo k jeho užívání (vlastník),*
- *hospodařící s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků,*

- *používající majetek v případech smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazku převodem práva,*
- *používající majetek v případech, kdy vlastnické právo nabývá na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci,*
- *užívající majetek, na kterém provedou technické zhodnocení (účetní jednotky jsou oprávněny odepisovat toto technické zhodnocení v průběhu používání majetku),*
- *úplatně nebo bezúplatně poskytující majetek jiné osobě k užívání,*
- *najímající majetek na základě přiznaného práva o majetku účtovat a odpisovat jej na základě smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části. [1]*

Pokud účetním jednotkám uvedeným výše odpisová povinnost vznikne, je nutné, aby správně určili majetek, který odpisovat lze, a který je z odpisování vyloučen. Přímou ze zákona o účetnictví vyplývá, že z účetního odpisování jsou vyloučeny pozemky, další příklady neodepisovaného majetku vymezuje Vyhláška. Dle ní se dále neodepisují:

- *umělecká díla, která nejsou součástí stavby,*
- *sbírky, movité kulturní památky a předměty kulturní hodnoty,*
- *nedokončený DM hmotný a nehmotný a TZ, pokud nejsou uvedeny do stavu způsobilého k užívání,*
- *finanční majetek, zásoby a pohledávky,*
- *najatý či obdobně užívaný DM hmotný a nehmotný (s výjimkou případů, kdy je toto právo přiznáno na základě smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části),*
- *preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonu, a povolenky na emise. [7]*

3.1.1. Postupy účetního odpisování

Podkladem pro výpočet a uplatnění účetních odpisů je odpisový plán. Účetní jednotky jej mají povinnost sestavit a musí jej uchovávat minimálně po dobu 5 let počínajících koncem účetního období, ke kterému se vztahují. Odpisové plány si stanovuje účetní jednotka sama v podobě vnitropodnikové směrnice. V odpisovém plánu by měl být stanoven především postup, podle kterého se bude majetek odpisovat a případně i doba, po kterou bude odpisován. Doba odpisování není účetními předpisy přímo stanovena, ale účetní jednotka ji musí rozvrhnout na dobu používání majetku, aby co nejvěrněji podávala obraz o své

majetkové situaci. Výjimku představují odpisy goodwillu, zřizovacích výdajů a oceňovacích rozdílů k nabytému majetku. Způsoby odpisování u těchto výjimek jsou popsány v kapitole členění majetku z účetního pohledu.

Sazby odpisů si účetní jednotka stanovuje sama a jednotlivé odpisy zaokrouhluje na celé Kč nahoru. Za rozhodující kritéria pro stanovení sazeb odpisování jsou brány hledisko času a hledisko výkonu, které jsou vztaženy na dobu možného užívání. Při odpisování lze také zohlednit tzv. zbytkovou hodnotu. Zbytkovou hodnotou je cena, za niž by mohl být majetek v předpokládané době realizován (např. částka, za kterou by byl prodán). Součet zbytkové hodnoty a opravek nesmí přesáhnout ocenění majetku vedeného v účetnictví. Význam zohlednění této zbytkové hodnoty spočívá v jejím uplatnění oproti výnosům, takže v účetním období vyřazení majetku nebude významně ovlivněn výsledek hospodaření. [1]

Za základní metody odpisování lze tedy považovat:

- a) metodu časovou,
- b) metodu výkonovou.

Ad a) metoda časová

*Tato metoda je založená na délce odpisování v závislosti na délce používání majetku. Z hlediska této metody může účetní jednotka použít metodu **rovnoměrného, zrychleného a zpomaleného odpisování**.*

U této metody je důležité určit správně okamžik, od kterého je možné začít majetek odpisovat (zařazení do užívání). Takto evidovaný majetek lze odpisovat s přesností až na dny.

Rovnoměrné (lineární) odpisy – uplatňují se u majetku, kde dochází k jeho rovnoměrnému opotřebování. Při uplatňování tohoto odpisu je v každém roce odpisování přenesena do účetních nákladů stejná výše vstupní ceny. K výpočtu lze využít vzorec:

$$\text{Roční rovnoměrný odpis} = \frac{VC}{t} \quad (3.1)$$

kde: VC = vstupní cena majetku, z níž bude odpisováno,
 t = doba odpisování.

Zrychlené (degresivní) odpisy – uplatňují se u majetku, který ztrácí hodnotu (morálním opotřebením) především v prvních letech odpisování. Nejvyšší odpis je tedy vykázán v prvním roce a postupně se odpisy snižují. K výpočtu lze využít vzorec:

$$\text{Roční zrychlený odpis} = \frac{2 \times VC \times (t + 1 + i)}{t \times (t + 1)} \quad (3.2)$$

kde: VC = vstupní cena,
 t = doba odpisování,
 i = rok odpisování.

Zpomalené (progresivní) odpisy – uplatňují se u majetku, u něhož bude zřejmé, že bude ztrácet hodnotu především na konci své životnosti. Nejnižší odpis je tedy vykázán v prvním roce a postupně se odpisy zvyšují. K výpočtu lze využít vzorec:

$$\text{Roční zpomalený odpis} = \frac{2 \times VC \times i}{t \times (t + 1)} \quad (3.3)$$

kde: VC = vstupní cena,
 t = doba odpisování,
 i = rok odpisování.

Ad b) metoda výkonová

Tato metoda je založená na opotřebení, jehož míra jednoznačně závisí na skutečném využití majetku. Výše odpisů je daná předpokládaným výkonem a jeho rozložením po dobu užívání DM. Při uplatnění výkonové metody účetní jednotka vypočítává odpisový koeficient. Pomocí koeficientu v závislosti na míře využití majetku je hodnota DM odpisována.

Koeficient může záviset:

- na množství produkce – odpis se vypočítá jako násobek počtu vyrobených výrobků a koeficientu představujícím podíl vstupní ceny k výrobní kapacitě daného majetku,
- na odpracované době – počet využitých hodin,
- na využívání majetku – počet ujetých kilometrů. [7]

3.2. Daňové odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Na rozdíl od účetních odpisů, není účetní jednotce (poplatníkovi daně z příjmů) stanovena povinnost daňové odpisy uplatňovat. Pokud je však účetní jednotka vést chce, musí postupovat zejména podle § 26 – 33 ZDP.

Daňovým odpisováním se rozumí zahrnování odpisů z majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění příjmů, do výdajů (nákladů) sloužících k zajištění těchto příjmů. Aby bylo možné odpisování zahájit, musí být majetek uveden do užívání. Uvedením do užívání se rozumí jeho dokončení a splnění technických funkcí. Jelikož daňové odpisování je založeno na dobrovolnosti, je možné jej také bezdůvodně přerušit. Případem pro přerušení odpisování může být např. daňová ztráta, kterou poplatník nechce více prohlubovat. Při dalším pokračování po přerušení odpisování je však nutné pokračovat v předchozím způsobu odpisování.

Daňové odpisy nelze uplatnit u fyzických osob majících příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti⁴ nebo z pronájmu⁵, které uplatňují své výdaje jako procento zdanitelných příjmů. Odpisy, které takto nelze uplatnit, se pouze evidují a není možné prodloužit odpisování majetku o dobu, po kterou nebyly uplatňovány. Mezi poplatníky oprávněné k odpisování majetku je možné zařadit:

- *vlastníky,*
- *poplatníky zavázané k provedení technické rekultivace, pokud je prováděna na pozemku osobou jinou než vlastníkem,*
- *poplatníky, kteří evidují stavby nebo pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, které jsou dokončeny na cizím pozemku, pokud není jejich hodnota součástí ocenění pozemku, jež může odepisovat vlastník.*

Rozhodne-li se tedy poplatník využít svého práva a daňově majetek odepisovat, je nutné pro správné uplatnění odpisování vymezit majetek, který odpisovat lze a nelze. Ne u každého majetku, který ZDP vymezuje jako hmotný je možné odpis uplatnit. Z hlediska majetku vyloučeného z odpisování je nutno respektovat zejména ustanovení § 27 ZDP. [7]

⁴ Podle § 7 ZDP.

⁵ Podle § 9 ZDP.

3.2.1. Postupy daňového odpisování

Podklad pro výpočet a uplatnění daňových nejčastěji tvoří:

- stanovení vstupních informací,
- určení odpisové skupiny,
- volba způsobu odpisování,
- výpočet odpisů.

Stanovení vstupních informací – před zahájením odpisování je nejdůležitější shromáždit základní informace o pořízeném majetku, který má poplatník v úmyslu odepisovat. Mezi tyto údaje patří vstupní cena, den zavedení majetku do evidence, stanovení vlastníka, určení zda majetek není vyloučen z odpisování a zjištění kódu Standardní klasifikace produkce (dále jen „SKP“). SKP je možno nalézt např. na internetových stránkách Českého statistického úřadu. U nehmotného majetku je důležité zjistit jeho odpisovou sazbu.

Určení odpisové skupiny – odpisovou skupinu je nutné přiřadit každému hmotnému majetku. Odpisová skupina se určuje podle charakteru majetku a podle přílohy č. 1 (odpisové skupiny č. 1 – 6) ZDP. Pokud majetek nelze do některé z odpisových skupin podle standardní klasifikace zařadit, protože v ní není uveden, zařadí se do odpisové skupiny 2. Pokud je majetek zaříděn podle klasifikace stavebních děl a nelze jej zařadit, je zařazen do odpisové skupiny 5. Určení odpisové skupiny se provádí v prvním roce zařazení majetku do užívání, a tato skupina je neměnná. Výjimku tvoří pouze majetek zařazení do skupin 5 nebo 6, kde je nadřazeno hlavní užívání stavebních děl nad zachování původní odpisové skupiny. [6]

Tab. č. 3.1 – Minimální doba odpisování pro jednotlivé odpisové skupiny pro rok 2010

| Odpisová skupina | Doba odpisování |
|------------------|-----------------|
| 1 | 3 roky |
| 2 | 5 let |
| 3 | 10 let |
| 4 | 20 let |
| 5 | 30 let |
| 6 | 50 let |

Zdroj: Daňové zákony 2009 s komentářem změn [2]

Volba způsobu odpisování – způsob odpisování volí daňový subjekt tak, aby byl pro něj co nejvýhodnější. Způsob odpisování pro každý nově pořízený majetek stanoví subjekt, který je k odpisování oprávněný. Výjimka může nastat, kdy je poplatník povinen pokračovat v odpisování původním, které již bylo započato vlastníkem předchozím. Zvolený způsob odpisování není možné později změnit.

Výpočet odpisů – daňové odpisy se počítají ročně podle zvoleného způsobu odpisování. Tyto odpisy se musí zokrouhlit směrem nahoru na celé Kč. Při výpočtu odpisů se dále musí sledovat a průběžně doplňovat inventární karty a odpisová evidence, zjišťuje se zůstatková cena a k okamžiku, kdy celková výše odpisů dosáhne vstupní ceny, odpisování je ukončeno. [6]

3.2.2. Odpisy nehmotného majetku

Nehmotný majetek, vymezený v ZDP je oprávněn odepisovat jeho vlastník nebo poplatník užívající majetek za úplatu. Postup odpisování nehmotného majetku je upraven § 32a ZDP. Pokud má poplatník právo na užívání na dobu určitou, roční odpis se stanovuje jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V odlišných případech je nehmotný majetek odpisován rovnoměrně bez přerušování. ZDP stanovuje odepisovat:

- audiovizuální dílo – 18 měsíců,
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – 36 měsíců,
- zřizovací výdaje – 60 měsíců,
- ostatní nehmotný majetek – 72 měsíců.

ZDP také upravuje odpisování technického zhodnocení, respektive odpisování majetku se zvýšenou vstupní cenou o toto TZ. Poplatník pokračuje v odpisování majetku ze zvýšené vstupní ceny snížené o oprávky od měsíce následujícího po měsíci ukončení TZ. Majetek se odepisuje rovnoměrně, bez přerušování po zbývajících dobu, nejméně však:

- audiovizuální díla – 9 měsíců,
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje - 18 měsíců,
- nehmotný majetek, je-li právo užívání sjednáno na dobu určitou, do konce doby sjednané smlouvou,
- ostatní nehmotný majetek – 36 měsíců.

3.2.3. Odpisy hmotného majetku

Postup odpisování hmotného majetku je upraven § 30 – 32 ZDP. Před započítáním odpisování je majetek třeba zařadit do příslušné odpisové skupiny. Z hlediska členění DM hmotného do odpisových skupin platí, že do odpisových skupin 1 – 3 je zařazen majetek movitý a v odpisových skupinách 4 – 6 je majetek nemovitý.

Pro výpočet odpisů hmotného majetku lze využít dvě základní metody:

- a) **metodu rovnoměrných daňových odpisů,**
- b) **zrychlených daňových odpisů.**

Jestli bude majetek odpisován rovnoměrně nebo zrychleně stanovuje poplatník sám na začátku odpisování. Jmenované metody mezi sebou však nelze v průběhu odpisování měnit.

Jasně daný postup pro výpočet odpisů je ZDP stanoven pro roční odpisy otvůrek nových lomů, pískoven, hlinišť a technických rekultivací, pokud nevstupují do vstupní ceny hmotného majetku a pro výpočet odpisů důlních děl. Roční odpis se u tohoto majetku stanoví jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání. Obdobně se odepisuje majetek, jehož životnosti nebo doba trvání je přesně stanovena v letech. [7]

Ad a) metoda rovnoměrných daňových odpisů

Rovnoměrné daňové odpisy se počítají ze vstupní ceny za pomoci ročních odpisových sazeb. V podmínkách roku 2010 platí následující maximální sazby pro odpisové skupiny:

Tab. č. 3.2 – Roční odpisová sazba pro jednotlivé odpisové skupiny pro rok 2010

| <i>Odpisová skupina</i> | <i>V 1. roce odpisování</i> | <i>V dalších letech</i> | <i>Pro zvýšenou VC</i> |
|-------------------------|-----------------------------|-------------------------|------------------------|
| <i>1</i> | <i>20</i> | <i>40</i> | <i>33,3</i> |
| <i>2</i> | <i>11</i> | <i>22,25</i> | <i>20</i> |
| <i>3</i> | <i>5,5</i> | <i>10,5</i> | <i>10</i> |
| <i>4</i> | <i>2,15</i> | <i>5,15</i> | <i>5,0</i> |
| <i>5</i> | <i>1,4</i> | <i>3,4</i> | <i>3,4</i> |
| <i>6</i> | <i>1,02</i> | <i>2,02</i> | <i>2,0</i> |

Zdroj: Účetní a daňové odpisy 2010 [7]

V případě některých podnikatelských subjektů je umožněno navýšit rovnoměrný daňový odpis hmotného movitého majetku zařazeného v odpisových skupinách 1 – 3 v prvním roce odpisování o 10 – 20 % oproti Tab. č. 3.2 – Roční odpisová sazba pro jednotlivé odpisové skupiny pro rok 2010. Toto navýšení je možné od 1. 1. 2005, které mělo za úkol kompenzovat zrušení nároku na tzv. reinvestiční odpočet 10 – 20 % vstupní ceny. Pro vlastní výpočet rovnoměrných daňových odpisů je nutno správně zjistit, podle kterých sazeb je možno majetek odepisovat. Obecně platí, že základní sazby může použít kdokoli, kdo je oprávněn majetek daňově odepisovat. Pro uplatnění odpisových sazeb při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování je nutno splnit podmínky stanovené ZDP.⁶

Zvýšení sazby o 20 % – může použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je vlastníkem stroje pro tuto výrobu určeného. Tento stroj musí odpovídat ve Standardní klasifikaci produkce kódu 29.3 – zemědělské a lesnické traktory. Poplatníkem se rozumí osoba, které vznikly příjmy ze zemědělské a lesnické činnosti ve vyšším než 50 % podílu na celkových příjmech. Přitom u poplatníka, kterému tato povinnost vznikla, je rozhodný poměr skutečně dosažených příjmů.

Tab. č. 3.3 – Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

| Odpisová skupina | V 1. roce odpisování | V dalších letech | Pro zvýšenou VC |
|------------------|----------------------|------------------|-----------------|
| 1 | 40 | 30 | 33,3 |
| 2 | 31 | 17,25 | 20 |
| 3 | 24,4 | 8,4 | 10 |

Zdroj: Účetní a daňové odpisy 2010 [7]

Zvýšení sazby o 15 % – může použít poplatník, který je vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod označeného v SKP kódu 29.24.1 – plynové generátory a destilační, filtrační nebo rektifikační přístroje, využívaného ve stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC, vydané Českým statistickým úřadem, do podtřídy 125113 – budovy vodního hospodářství, čistírny a úpravní vod, pro úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin zahrnutých v oddílu 29 SKP, pomocí něhož jsou zpracovány druhotné suroviny ve skupinách 37.10 – kovové druhotné suroviny a 37.20 – nekovové druhotné suroviny SKP.

⁶ Podle § 31 ZDP.

Tab. č. 3.4 – Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

| Odpisová skupina | V 1. roce odpisování | V dalších letech | Pro zvýšenou VC |
|------------------|----------------------|------------------|-----------------|
| 1 | 35 | 32,5 | 33,3 |
| 2 | 26 | 18,5 | 20 |
| 3 | 19 | 9 | 10 |

Zdroj: Účetní a daňové odpisy 2010 [7]

Zvýšení sazby o 10 % – může použít poplatník, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zařazeného podle ZDP v odpisových skupinách 1 – 3 s výjimkou majetku vyjmenovanou v ZDP, jako majetek, u něhož nelze uplatnit sazbu při zvýšení odpisu.

Tab. č. 3.5 – Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

| Odpisová skupina | V 1. roce odpisování | V dalších letech | Pro zvýšenou VC |
|------------------|----------------------|------------------|-----------------|
| 1 | 30 | 35 | 33,3 |
| 2 | 21 | 19,75 | 20 |
| 3 | 15,4 | 9,4 | 10 |

Zdroj: Účetní a daňové odpisy 2010 [7]

Zvýhodněné roční odpisové sazby nelze použít:

- u letadel, pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základě vydané koncese a provozovateli leteckých škol,
- u motocyklů a osobních automobilů, pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxislužby na základě vydané koncese a provozovateli autoškol nebo pokud se nejedná o osobní automobily v provedení speciálního vozidla podskupiny sanitního a pohřebního,
- hmotný majetek SKP 29.7 – přístroje pro domácnost, jinde neuvedené,
- hmotný majetek SKP 32.15 – rekreační a sportovní čluny.

Podnikatelé uplatňující rovnoměrné odpisování mohou použít i nižší odpisové sazby, než ty, které jsou uvedené v tabulkách 3.2 – 3.5. Podnikatelé tak posupují zejména pokud by se dostali uplatněním maximálních odpisových sazeb do daňové ztráty. [7]

Výpočet rovnoměrných odpisů – rovnoměrný roční odpis se za zdaňovací období počítá jako 1/100 součinu jeho vstupní ceny a přiřazené sazby. K výpočtu lze využít vzorec:

$$\text{Roční rovnoměrný odpis} = \frac{\text{vstupní cena} \times \text{roční odpisová sazba}}{100} \quad (3.4)$$

Podobný vzorec lze použít i v případě odpisování majetku ze zvýšené vstupní ceny (po provedení technického zhodnocení). Rovnoměrný odpis se vypočte jako násobek zvýšené vstupní ceny a příslušné sazby stanovenou pro tuto cenu vydělený stem.

Ad b) metoda zrychlených daňových odpisů

Zrychlené daňové odpisy umožňují oproti rovnoměrným odepsat v prvních letech odepisování vyšší částky. Při výpočtu zrychlených odpisů se nepoužívají roční odpisové sazby, ale koeficienty pro toto odpisování určené. Koeficienty jsou ZDP upraveny takto:

Tab. č. 3.6 – Koeficienty pro zrychlené odpisování pro rok 2010

| Odpisová skupina | V 1. roce odpisování | V dalších letech | Pro zvýšenou VC |
|------------------|----------------------|------------------|-----------------|
| 1 | 3 | 4 | 3 |
| 2 | 5 | 6 | 5 |
| 3 | 10 | 11 | 10 |
| 4 | 20 | 21 | 20 |
| 5 | 30 | 31 | 30 |
| 6 | 50 | 51 | 50 |

Zdroj: Účetní a daňové odpisy 2010 [7]

Stejně jako u rovnoměrného odpisování souvisí s tímto odpisováním možnost uplatnit v prvním roce odpisování zvýšení vstupní ceny o 10 – 20 %. Aby jej mohl poplatník využít, musí splnit podmínky stejné jako u odpisování rovnoměrného.

Výpočet zrychlených odpisů – při výpočtu zrychlených daňových odpisů se postupuje odlišným způsobem pro výpočet odpisu v prvním roce a letech dalších. Pro výpočet odpisu v prvním roce lze využít vzorec:

$$\text{Roční zrychlený odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient pro 1. rok}} \quad (3.5)$$

V dalších letech odpisování se postupuje podle vzorce:

$$\text{Roční zrychlený odpis} = \frac{2 \times \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient dalších let} - \text{doba, po kterou se odepisovalo}} \quad (3.6)$$

Pokud na majetku dojde k technickému zhodnocení⁷, dochází ke zvýšení vstupní ceny majetku. U odpisovaného majetku se tedy navyšuje jeho zůstatková hodnota. Pro výpočet daňových odpisů po provedení a zařazení technického zhodnocení lze stanovit:

- *v prvním roce jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny majetku a přiřazeného koeficientu pro tuto zvýšenou cenu,*
- *v dalších letech odepisování jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem a počtem let, po které byl majetek odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny. [7]*

3.2.4. Mimořádné odpisy

V průběhu roku 2009 došlo v souvislosti se snahou o pomoc podnikatelským subjektům s dopady finanční krize k novelizacím ZDP. Do zákona byl přidán nový § 30a – Mimořádné odpisy. Toto ustanovení umožňuje pro vybraný DM použít tzv. mimořádné odpisy. Nové ustanovení § 30a ZDP zní:

(1) Hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 1 podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu pořízený v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010 může poplatník, který je jeho prvním vlastníkem, odepsat rovnoměrně bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 12 měsíců.

(2) Hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 2 podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu pořízený v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010 může poplatník, který je jeho prvním

⁷ Podle § 33 ZDP.

vlastníkem, odepsat bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců, přitom za prvních 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku.

(3) Odpisy podle odstavců 1 a 2 se stanoví s přesností na celé měsíce; přitom poplatník má povinnost zahájit odpisování počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Při zahájení nebo ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

(4) Mimořádné odpisy hmotného majetku podle odstavců 1 a 2 nelze uplatnit u hmotného majetku odpisovaného podle § 30 odst. 4 a 5.

(5) Technické zhodnocení hmotného majetku odpisovaného podle odstavců 1 a 2 nezvyšuje jeho vstupní cenu. Ukončené technické zhodnocení se zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn hmotný majetek, na kterém je technické zhodnocení provedeno, a odpisuje se jako hmotný majetek podle § 26 až 30 a § 31 až 33. [7]

3.2.5. Zásady odpisování

Z daňového pohledu je jako základní odpis u hmotného majetku roční a u nehmotného majetku odpis měsíční. Výše jednotlivých odpisů může být v jednotlivých letech a při různých způsobech odpisování odlišná. Jako roční odpis se rozumí odpis za zdaňovací období. Jednou ze základních podmínek ročního odpisu je, že hmotný a nehmotný majetek je evidován v majetku poplatníka ke konci příslušného období. Ne vždy ale tato podmínka stačí. Poplatník je tedy nucen uplatnit buď poloviční daňový odpis, nebo mu nárok na uplatnění odpisu zaniká zcela.

Případy kdy je u majetku možno uplatnit pouze poloviční daňový odpis stanovuje ZDP.⁸ Za elementární důvod uplatnění daňového odpisu polovičního lze považovat evidování hmotného majetku na počátku zdaňovacího období, který byl v průběhu období vyřazen. Dalším případem je opačně nabytí majetku, u kterého je nutné pokračovat v odpisování stanoveném předchozím vlastníkem, v průběhu roku.

Daňově nelze odpisovat hmotný majetek, který není evidován ani na začátku, ani na konci zdaňovacího období. V tomto případě je poplatníkovi pouze umožněno za podmínek stanovených ZDP uplatnit zůstatkovou cenu majetku do nákladů a snížit základ daně. [6]

⁸ Podle § 26 odst. 7 ZDP.

4. Řešení problematiky dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti

4.1. Charakteristika společnosti

Přeměnou bývalého státního podniku VaK Hodonín dnem 1. 1. 1994 vznikla nová akciová společnost Vodovody a kanalizace, registrovaná pod názvem Vodovody a kanalizace Hodonín, akciová společnost, se sídlem Purkyňova 2, Hodonín (dále jen „Vodovody a kanalizace Hodonín“). Hlavní činností této společnosti je zásobování obyvatelstva a průmyslu pitnou vodou, odvádění odpadních vod, jejich čištění v čistírnách a poskytování dalších služeb v této oblasti.

Vodovody a kanalizace Hodonín zásobují pitnou vodou 68 obcí a měst, odkanalizování zajišťují pro 45 obcí a měst a provozují 24 čistíren odpadních vod. V prosinci roku 2005 rozhodla Evropská komise ve prospěch žádosti Vodovodů a kanalizací Hodonín o udělení dotace z Fondu soudržnosti Evropské unie rozsáhlému vodohospodářskému projektu „Střední Pomoraví/Hodonínsko“.

Projekt „Střední Pomoraví/Hodonínsko“, je tvořen skupinou deseti podprojektů, z nichž osm je zaměřeno na řešení problematiky odvádění a čištění odpadních vod v aglomeracích Bzenec, Strážnice, Petrov, Hodonín, Ratíškovice, Veselí nad Moravou a dva podprojekty řeší otázku ochrany zdrojů vody, jímání, úpravu a zásobování pitnou vodou v aglomeracích Bzenec a Moravská Nová Ves.

Projekt se skládá ze skupin vzájemně souvisejících 10 projektů řešící problematiku výstavby a rekonstrukce vodohospodářské infrastruktury, zejména čištění městských odpadních vod za účelem dosažení limitů Evropské unie a platných norem v České republice s dlouhodobým výhledem a problematiku jímání a úpravy pitných vod.

Nejdůležitějším cílem projektu je vybudování potřebného rozsahu kanalizačních sítí a čistíren odpadních vod, ve kterých bude prováděno kvalitní čištění odpadních vod. Ke splnění tohoto cíle je však nutná technická obnova majetku (rekonstrukce stávajících čistíren v Bzenci, Strážnici, Veselí nad Moravou, Hodoníně a Ratíškovicích), vybudování potřebného rozsahu kanalizačních sítí a provedení rekonstrukce kmenových částí stok.

Hlavním záměrem rekonstrukce úpravny vody v Bzenci je modernizace a oprava technologického zařízení a budov úpravny vody. Většina zařízení neodpovídá současným požadavkům na technologické a technické zařízení pro úpravu pitné vody. [11]

4.2. Vymezení majetku ve společnosti

Společnost má v evidenci majetek nehmotný i hmotný. Vnitropodnikovou směrnicí je vymezen dlouhodobý nehmotný majetek jako:

- *dlouhodobý majetek nehmotný – software koupený samostatně nebo vytvořený vlastní činností a vstupní cena jednotlivého majetku je vyšší než 60 000 Kč, (do 31. 12. 1998 vyšší než 40 000) a jeho doba použitelnosti je delší než 1 rok,*
- *drobný nehmotný majetek – software koupený samostatně nebo vytvořený vlastní činností a vstupní cena jednotlivého majetku je vyšší než 40 000 Kč a je nižší než 60 000 a doba použitelnosti je delší než 1 rok,*
- *ostatní dlouhodobý nehmotný majetek – dlouhodobý majetek, který nesplňuje předchozí podmínky a pořizovací cena je vyšší než 60 000 Kč.*
- *ostatní majetek nehmotného charakteru – majetek nehmotného charakteru, jehož vstupní cena je 40 000 Kč a nižší a doba využitelnosti delší než 1 rok.*

Dále hmotný majetek jako:

- *samostatné movité věci, popř. soubory movitých věcí se samostatným technicko – ekonomickým určením – ve vstupní ceně vyšší než 40 000 Kč (do 31. 12. 1998 vyšší než 20 000) s provozně technickými funkcemi delšími než 1 rok,*
- *pozemky, budovy, stavby a předměty z drahých kovů bez ohledu na jejich vstupní cenu (pokud nejsou finanční investicí),*
- *technické zhodnocení – k němuž nemá společnost právo vlastnické nebo právo hospodaření,*
- *drobný hmotný majetek – movité věci a soubory movitých věcí, jejichž vstupní hodnota nepřesáhne 40 000 Kč a méně (do 31. 12. 1998 20 000 Kč) a doba použitelnosti je menší než 1 rok, pokud jednotlivá cena nepřesáhne částku 10 000 Kč u vodoměrů nebo 20 000 Kč u ostatních movitých věcí,*
- *ostatní majetek hmotného charakteru – movité věci se vstupní cenou 20 000 Kč a méně (u vodoměrů 10 000 Kč) a doba použitelnosti je delší než 1 rok. [12]*

4.3. Návrh na zařazení majetku ve společnosti

Společnost Vodovody a kanalizace Hodonín v rámci projektu „Střední Pomoraví/Hodonínsko“ řeší 10 vzájemně souvisejících projektů výstavby a rekonstrukce vodohospodářské infrastruktury. Celkové náklady projektu činily 27 155 821,09 Eur. Společnost však tento projekt nefinancovala sama, ale byla na něj uvolněna dotace z Fondu soudržnosti Evropské unie v celkové výši 17 732 320,08 Eur. Projekt je rozdělen do 4 částí dle písmen, z nichž každé zahrnuje typ rekonstrukce na čistírnách odpadních vod, kanalizačních sítích nebo úpravnách vod. V rámci projektu proběhly na majetku společnosti tyto činnosti, které byly financovány následovně:

Tab. č. 4.1 – Členění projektu a jeho financování z prostředků dotačních a podnikových

| Část | Objekt | Celková cena v Eurech | Dotace v Eurech | Prostředky podniku v Eurech |
|--------|--------------------------|--------------------------|-----------------|--------------------------------|
| A | ČOV Bzenec | 7 318 570,00 | 4 778 910,03 | 2 539 659,97 |
| B | ČOV Strážnice | 3 141 823,00 | 2 051 560,54 | 1 090 262,46 |
| B | Petrov – odkanalizování | 3 250 307,95 | 2 122 399,49 | 1 127 908,46 |
| B | Hodonín - kmenové stoky | 1 048 848,60 | 684 881,49 | 363 967,11 |
| B | Veselí - kmenové stoky | 1 093 880,91 | 714 286,87 | 379 594,04 |
| C | ČOV Hodonín | 1 822 409,51 | 1 190 004,48 | 632 405,03 |
| C | ČOV Ratíškovice | 1 311 667,21 | 856 497,87 | 455 169,34 |
| C | ČOV Veselí | 1 397 813,62 | 912 750,10 | 485 063,52 |
| D | ÚV Bzenec – rekonstrukce | 5 792 216,28 | 3 782 225,28 | 2 009 991,00 |
| D | ÚV Moravská Nová Ves | 978 284,01 | 638 803,93 | 339 480,08 |
| Celkem | | 27 155 821,09 | 17 732 320,08 | 9 423 501,01 |

Zdroj: Ing. Martin Galečka, 2010

V rámci své bakalářské práce se budu zabývat částí projektu D, a to řešením problematiky dlouhodobého majetku na úpravně vody v Bzenci. Jedná se o modelování jednotlivých typů vyřazení, odpisování a zařazování základních prostředků, které společnost vlastní či plánuje zařadit.

Společnost je v rámci stanovení ceny věcně usměrňována Ministerstvem financí a Ministerstvem zemědělství. Věcně usměrňovaná cena je cena, do které výrobce může

zakalkulovat jen oprávněné (ekonomicky zdůvodnitelné) náklady a přiměřenou míru zisku. Dále si společnost stanovuje plánovou kalkulaci vodného (**příloha č. 2**), kterou musí dodržet. V rámci této kalkulace jsou obsaženy mimo jiné nákladové položky na materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady, apod. Právě v položce ostatní přímé náklady je zahrnuta část odpisů dlouhodobého majetku společnosti.

Meziročně se cena vodného může zvyšovat maximálně o 3 %. Společnost se k tomu zavázala v rámci projektu „Střední Pomoraví/Hodonínsko“ po dobu 15 let. Zvláště problematika dlouhodobého majetku by tento cíl mohla ohrozit, a jelikož společnost cenu vodného musí s tolerancí velmi nízkých peněžních jednotek za každých okolností dodržet, byla by nucena nesprávným nebo nepromyšleným jednáním snížit jiné náklady obsažené v plánové kalkulaci nebo přijít o zisk či jeho část.

4.3.1. Odpisování dlouhodobého majetku společnosti

Majetek je odepisován, ve společnosti účetně i daňově. Účetní odpisy jsou prováděny měsíčně, a to podle Směrnice S – OE-09 (dále jen „vnitropodniková směrnice“). Dlouhodobý majetek se účetně odpisuje podle vnitropodnikové směrnice vždy metodou časovou rovnoměrnou. Odpisy se uplatňují následující měsíc po měsíci zařazení majetku do užívání.

Z možností daňového odpisování společnost uplatňuje rovněž odpisy rovnoměrné a odpisy vyčísluje v posledním měsíci zdaňovacího období.

Pro účely mé práce jsou důležité odpisy účetní. Z majetku společnosti bylo vybráno pro ukázkou odpisů čerpadlo BREDEL s inventárním číslem 6189 zařazené v útvaru Bzenec. Tyto odpisy se tedy promítly do ceny vodného a jsou zabudovány v plánové kalkulaci.

Čerpadlo bylo pořízeno a zařazeno do užívání v prosinci 2005, v hodnotě 133 202 Kč. Majetek je podle číselníku SKP (29122x-2 - čerpadla) veden na účtu 022/30 – energetické a hnací stroje a jeho odpisová skupina je 2. Na majetku doposud nebylo provedeno žádné technické zhodnocení.

Doba odpisování (účetní životnost) čerpadla byla stanovena na 12,5 let, z čehož vyplývá, že ročně se bude odepisovat 8 % z pořizovací ceny majetku.

Tab. č. 4.2 – Rovnoměrné účetní odpisy čerpadla za rok 2006 – 2018

| Rok | Počet odpisovaných měsíců | Měsíční odpis | Roční odpis | Zůstatková cena |
|------|---------------------------|---------------|-------------|-----------------|
| 2006 | 12 | 889 | 10 668 | 122 534 |
| 2007 | 12 | 889 | 10 668 | 111 866 |
| 2008 | 12 | 889 | 10 668 | 101 198 |
| 2009 | 12 | 889 | 10 668 | 90 530 |
| 2010 | 12 | 889 | 10 668 | 79 862 |
| 2011 | 12 | 889 | 10 668 | 69 194 |
| 2012 | 12 | 889 | 10 668 | 58 526 |
| 2013 | 12 | 889 | 10 668 | 47 858 |
| 2014 | 12 | 889 | 10 668 | 37 190 |
| 2015 | 12 | 889 | 10 668 | 26 522 |
| 2016 | 12 | 889 | 10 668 | 15 854 |
| 2017 | 12 | 889 | 10 668 | 5 186 |
| 2018 | 5 | 889 | | |
| 2018 | 1 | 741 | 5 186 | 0 |

Zdroj: Informace uvedené v bodě 4.3.1

4.3.2. Simulace vlivů odpisů na kalkulaci vodného 2010

Cílem modelování je zjistit, jakým způsobem se promítne položka odpisů majetku v Bzenci do celkové ceny vodného na 1 m³. Z majetku v inventárním seznamu (příloha č. 3) budou v této položce zahrnuty řádné účetní odpisy majetku i účetní zůstatková cena majetku, který je v plánu v roce 2010 na úpravně vody v Bzenci vyřadit. Mohou vyplynout situace:

- a)** majetek je vyřazen v zůstatkové ceně a plánovaná cena vodného nebude zásadně ovlivněna,
- b)** majetek je vyřazen v zůstatkové ceně a plánovaná cena vodného bude ovlivněna zásadním způsobem.

Ad a) majetek je vyřazen v zůstatkové ceně a plánovaná cena vodného nebude zásadně ovlivněna

V rámci rekonstrukcí probíhajících na DM společnosti je ze základních prostředků v Bženci vyřazeno vlivem opotřebení z evidence:

- *teplovodní kanál – inventární číslo 3844 v ZC k 31. 12. 2010 ve výši 169 562 Kč,*
- *chlorovací systém ADVANCE – inventární číslo 4184 v ZC k 31. 12. 2010 ve výši 0 Kč,*
- *technologie – inventární číslo 3857 v ZC k 31. 12. 2010 ve výši 0 Kč.*

Z plánované kalkulace roku 2010 vyplývají celkové náklady na vodné 148 773 000 Kč. Po připočtení zůstatkové ceny vyřazovaného majetku by se tyto celkové náklady zvýšily na sumu: $148\,773\,000 + 169\,562 = 148\,942\,562$ Kč.

Tato suma má být rozdělena mezi celkovou produkci $6\,230\,000\text{ m}^3$.

$148\,942\,562 / 230\,000 = 23,91$ Kč.

Náklady na vodné tedy činí bez zisku 23,91 Kč. Po připočtení zisku společnosti, který činí 4 %, bude celková cena vodného 24,87 Kč. Plánovaná cena byla 24,83 Kč. Toto zvýšení ceny však lze akceptovat a majetek může být bez problému vyřazen.

Ad b) majetek je vyřazen v zůstatkové ceně a plánovaná cena vodného bude ovlivněna zásadním způsobem

V rámci rekonstrukcí probíhajících na DM společnosti je ze základních prostředků v Bženci vyřazeno z evidence:

- *teplovodní kanál – inventární číslo 3844 v ZC k 31. 12. 2010 ve výši 169 562 Kč,*
- *chlorovací systém ADVANCE – inventární číslo 4184 v ZC k 31. 12. 2010 ve výši 0 Kč,*
- *technologie – inventární číslo 3857 v ZC k 31. 12. 2010 ve výši 2 263 177 Kč, zůstatková cena majetku byla stanovena jako 7 % roční rovnoměrný odpis z pořizovací ceny technologie.*

Z plánované kalkulace roku 2010 vyplývají celkové náklady na vodné 148 773 000 Kč. Po připočtení zůstatkové ceny vyřazovaného majetku by se tyto celkové náklady zvýšily na sumu: $148\,773\,000 + 169\,562 + 2\,263\,177 = 151\,205\,739$ Kč.

Tato suma má být rozdělena mezi celkovou produkci $6\,230\,000\text{ m}^3$.

$151\,205\,739 / 6\,230\,000 = 24,27$ Kč.

Náklady na vodné tedy činí bez zisku 24,27 Kč. Po připočtení zisku společnosti, který činí 4 %, bude celková cena vodného 25,24 Kč. Plánovaná cena byla 24,83 Kč. Společnost tedy překročila částku o: $25,24 - 24,83 = 0,41$ Kč.

Toto zvýšení ceny však nelze akceptovat a majetek nemůže být vyřazen, aniž by společnost učinila patřičná opatření vedoucí ke snížení nákladů v jiných položkách plánované kalkulace.

Z příkladu vyplývá, že společnost se současně s dodržováním maximálního růstu ceny zavázala potažmo i k tomu, že opotřebením nevyřadí neplánovaně dlouhodobý majetek ve vysoké zůstatkové ceně. Situaci lze řešit snižováním jiných nákladů vstupujících do ceny vodného nebo snížením zisku. Pokud by společnost nechtěla na toto řešení přistoupit, nabízí se jí varianta majetek nevyřazovat, v roce 2010 uplatnit pouze řádný odpis, který je zabudován v plánové kalkulaci a majetek v následujícím roce dále využívat a vyřadit jej až v roce dalším, kdy jeho ZC bude nulová.

4.3.3. Návrh na způsob odpisování zařazeného DM

V rámci části D projektu dojde k zařazení nového majetku na úpravně vody v Bzenci a Moravské Nové Vsi v roce 2010. Tento nový majetek byl pořizován částečně z prostředků dotačních a firemních a společnost jej plánuje zařadit v prosinci 2010. Rozdělení prostředků je důležité pro odpisování majetku, jelikož společnost je oprávněna odepisovat jen investici, kterou neučinila prostřednictvím dotace. Rozložení finančních prostředků je následující:

Tab. č. 4.3 – Rozložení financování projektu na úpravách vody

| <i>Text</i> | <i>ÚV Bzenec</i> | <i>ÚV Moravská Nová Ves</i> | <i>Celkem</i> |
|-----------------------------|--------------------|---------------------------------|--------------------|
| <i>Fakturovaná částka</i> | <i>147 208 477</i> | <i>24 565 657</i> | <i>171 774 134</i> |
| | <i>6 987 389</i> | <i>978 583</i> | <i>7 965 972</i> |
| | <i>26 000</i> | <i>23 700</i> | <i>49 700</i> |
| | <i>430 673</i> | <i>131 164</i> | <i>561 837</i> |
| | <i>2 012</i> | <i>2 012</i> | <i>4 024</i> |
| <i>Σ Fakturovaná částka</i> | <i>154 654 551</i> | <i>25 701 116</i> | <i>180 355 667</i> |
| <i>Dotace</i> | <i>108 934 273</i> | <i>18 178 586</i> | <i>127 112 859</i> |
| <i>Společnost</i> | <i>45 720 278</i> | <i>7 522 530</i> | <i>53 242 808</i> |
| <i>Společnost – stavby</i> | <i>19 659 720</i> | <i>6 394 150</i> | <i>26 053 870</i> |
| <i>Společnost – stroje</i> | <i>26 060 558</i> | <i>1 128 380</i> | <i>27 188 938</i> |

Zdroj: Ing. Martin Galečka, 2010

Z tabulky vyplývá, že společnost může uplatnit odpisy z celkové ceny jen ve výši 53 242 808 Kč. Tato částka je dále rozdělena na dlouhodobý majetek stavební a strojní. Podle číselníku SKP se strojní zařízení pro úpravu vody bude rovnoměrně odpisovat 7 % z celkové částky po dobu 14,2 let a podle číselníku Klasifikace stavebních děl (CZ-CC) se stavební vybavení bude odpisovat 3 % z jejich celkové částky po dobu 33,3 let. Roční odpis v roce 2011 by tedy vypadal:

- stavby – 781 617 Kč,*
- stroje – 1 903 226 Kč,*
- celkem – 2 684 843 Kč.*

*Položka odpisů v plánové kalkulaci na rok 2011 tedy skokově naroste o částku 2 684 834 Kč. Aby bylo možné určit, jak by se tato položka odrazila na ceně vodného v roce 2011, je nutné stanovit plánovou kalkulaci na rok 2011. Ke stanovení této kalkulace jsem využila informací v **příloze č. 2**. Plánovaný nárůst či pokles položek je stanoven průměrným tempem růstu jednotlivých položek kalkulace za roky 2005 – 2010. Průměrné tempo růstu bylo vyjádřeno statistickým vzorcem pro geometrický průměr. Postup stanovení kalkulace na rok 2011 je uveden v **příloze č. 4**.*

Průměrné tempo růstu vodného bylo vypočteno vzorcem:

$$\text{Průměrné tempo růstu} = \sqrt[5]{\frac{\text{údaj 2010}}{\text{údaj 2005}}} - 1 \quad (4.1)$$

Z vypočtené kalkulace na rok 2011 vyplývají celkové náklady na vodné 149 697 000 Kč. Po připočtení rovnoměrných odpisů nově zařazeného majetku by se tyto náklady zvýšily na sumu: $149\,697\,000 + 2\,684\,843 = 152\,381\,843$ Kč.

Tato suma má být rozdělena mezi celkovou produkci $6\,187\,000 \text{ m}^3$.

$152\,381\,843 / 6\,187\,000 = 24,63$ Kč.

Náklady na vodné tedy činí bez zisku 24,63 Kč. Po připočtení zisku společnosti, který činí 4 %, bude celková cena vodného 25,61 Kč. Plánovaná cena roku 2011 je však 25,17 Kč. Společnost tedy překročila částku o: $25,61 - 25,17 = 0,44$ Kč.

Toto překročení o 0,44 Kč není však směrodatné, společnost by mohla v plánové kalkulaci navýšit cenu odpisů o potřebnou částku a problém lehce vyrovnat. Závažnou se však stává otázka maximálního 3 % navýšení vodného oproti roku 2010, kterým je společnost vázána. Cena bez zisku na 1 m^3 pro rok 2010 je stanovena na 23,88 Kč, avšak jeho cena pro rok 2011 by dosahovala částky 24,63. Navýšení odpisů v plánové kalkulaci na rok 2011 vyvolá zvýšení ceny vodného na: $24,63 / 23,88 = 103,14$ %.

Společnosti se v tomto případě nabízí na výběr několik možných řešení:

- a) snížit zisk,
- b) snížit nákladové položky vstupující do kalkulace.

Ad a) snížit zisk

Aby společnost dodržela cíl růstu ceny, ke kterému se zavázala, bude nucena při zachování výrobních nákladů na 1 m^3 vody ve výši 24,63 Kč snížit míru zisku. Maximální možná cena včetně zisku činí 25,57 Kč. Jedná se o cenu po 3 % navýšení ceny vodného včetně zisku na 1 m^3 vzhledem k roku 2010. Po odečtení nákladů od této ceny je zjištěn maximální zisk, kterého společnost bude schopna dosáhnout: $25,57 - 24,63 = 0,94$ Kč.

Společnost tedy oproti 4 % dosáhne zisku pouhých 3,8 %. Na první pohled se jedná o pouhé 0,2 %, ale ve výsledku se jedná po zaokrouhlení asi o 300 000 Kč zisku.

Ad b) snížit nákladové položky vstupující do kalkulace

Zachování maximálního růstu ceny je možné zabezpečit i snížením nákladů vstupujících do kalkulace. Může se jednat o náklady odpisové a jiné. Aby se mohly stanovit celkové náklady, je nutné napřed provést maximální zvýšení nákladů na 1 m³. Tyto náklady činí 24,6 Kč bez zisku. Náklady na celý objem výroby tedy budou činit:

$$24,6 \times 6\,187\,000 = 152\,200\,200 \text{ Kč.}$$

Náklady je však nutné snížit z 152 381 843 na 152 200 200 Kč. To znamená, že společnost musí najít nákladové položky, které sníží o 181 643 Kč.

Jelikož je tato částka poměrně nízká, je možné ji ušetřit v jiných nákladech.

Problém by nastal, kdyby společnost zařazovala dlouhodobý majetek ve větším objemu nebo by byla nucena vyřadit majetek ve vysoké zůstatkové ceně, která by nevstupovala do ceny majetku nově zařazovaného v jednom roce. Pro příklad lze stanovit kombinaci modelování v bodě 4.3.2 b), kdy je majetek vyřazen v zůstatkové ceně a plánovaná cena vodného bude ovlivněna zásadním způsobem a společnost bude zároveň nucena zařadit majetek nový, jehož odpisy skokově zvýší kalkulaci. Společnosti by vzrostla odpisová položka, pro cenu vodného, na neúnosnou míru a těžce by danou situaci vyřešila šetřením na jiných nákladových položkách nebo snižováním zisku. V takovém případě by společnost byla nucena přistoupit na zpomalené (degresivní) odpisy a postupně odpisy zvyšovat. Odpisy strojního zařízení a budov by v prvním roce odpisování vypadaly následovně:

- stavby

$$= \frac{2 \times 26\,053\,870 \times 1}{33,3 \times (33,3 + 1)} = 45\,621 \text{ Kč,}$$

- stroje

$$= \frac{2 \times 27\,188\,938 \times 1}{14,2 \times (14,2 + 1)} = 251\,937 \text{ Kč.}$$

Účetní jednotka by těmito odpisy sice nevyjádřila skutečné opotřebení majetku, protože se u staveb ani strojů nepředpokládá větší opotřebení na konci životnosti, ale za dané situace by jinou volbu, než uměle snížit odpisy neměla. Zpomalené odpisy za celou dobu používání jsou k dispozici společnosti vypočteny v příloze č. 5.

5. Závěr

Bakalářská práce je zaměřena na problematiku účtování a vykazování dlouhodobého majetku. Tuto problematiku jsem rozdělila do tří kapitol.

První kapitola pojednává o členění dlouhodobého majetku, jeho oceňování, pořizování, vyřazování z evidence a dalších základních problémech týkajících se tohoto majetku.

Řešení problematiky dlouhodobého majetku pokračuje v další kapitole, a to jeho odpisováním. Odpisy jsou prostředkem, kterým je podnikatelům umožněno rozložit vysokou hodnotu dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku do delších časových období. Na odpisy lze pohlížet z hlediska účetního a daňového. I ve své práci jsem oddělila tyto dva způsoby odpisování a určila, kdo a jakými metodami je může uplatňovat. Odlišení účetního a daňového odpisování je však důležitější, než by se na první pohled mohlo zdát. Účetní odpisování majetku je důležitým nástrojem dodržení zásady opatrnosti v účetnictví a jeho základním pramenem je zákon o účetnictví. Daňové odpisování je však postaveno na zahrnování odpisů z majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění příjmů, do výdajů (nákladů) sloužících k zajištění těchto příjmů. Tuto problematiku upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, v platném znění.

V poslední části práce je řešena problematika dlouhodobého majetku a odpisování prakticky. Jedná se o uplatnění odpisů a dopadů odpisování na další činnosti společnosti Vodovody a kanalizace, a.s. Společnost realizuje rozsáhlý vodohospodářský projekt, který má zásadní vliv na její dlouhodobý majetek. V bakalářské práci je řešena část projektu týkající se úpraven vod. V rámci projektu je vyřazován majetek s nenulovou účetní zůstatkovou hodnotou a zařazován majetek, který je nutné začít odepisovat. A právě tato problematika je v bakalářské práci řešena s ohledy na cenový vliv na vodné, které je regulováno v České republice Ministerstvem financí a Ministerstvem zemědělství. Součástí práce je modelování vlivu odpisové položky majetku a jeho propočítání na stanovenou plánovou cenu a návrh společnosti jak by se s neakceptovatelným vlivem mohla vyrovnat. Součástí návrhu je i změna stávajícího způsobu odpisování dlouhodobého majetku, který účetní jednotka používá, a který je uveden v příloze. Tato kapitola dodává na významu správnému a rozvážnému vedení účetních odpisů a odpisování majetku účetní metodou, která bývá opomíjena a odpisy ztotožňovány s daňovými.

Seznam použité literatury

a) Knihy

1. FIŠEROVÁ, E., a kol. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 7. vyd. Olomouc: Anag, 2009. 455 s. ISBN 978-80-7263-522-1.
2. KOL. AUTORŮ. *Daňové zákony 2009 s komentářem změn*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 191 s. ISBN: 978-80-251-2366-9.
3. KOL. AUTORŮ. *Podvojně účetnictví: komplexní průvodce s předpisy*. 8. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 572 s. ISBN 978-80-247-2573-4.
4. KOL. AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
5. KOL. AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2006*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2006. 758 s. ISBN 80-7357-155-2.
6. PRUDKÝ, P.; LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 10. vyd. Olomouc: Anag, 2008. 271 s. ISBN 978-80-7263-445-3.
7. VALOUCH, P.; *Účetní a daňové odpisy 2010*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 144 s. ISBN 978-80-247-3201-5.

b) Zákony a vyhlášky

8. *České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002, v platném znění*
9. *Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojněho účetnictví, v platném znění*
10. *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění*

c) Internetové zdroje

11. *Vodovody a kanalizace, a. s.* [online]. 12. březen 2010 [cit. 2010-04-10]. Dostupný z WWW: <<http://www.vak-hod.cz/index.htm>>.

d) Ostatní

12. *Směrnice S – OE-09, Dlouhodobý majetek, platná od 9. 8. 2004*

Seznam zkratk

| | |
|--------------|--|
| <i>č.</i> | <i>číslo</i> |
| <i>ČOV</i> | <i>čistírna odpadních vod</i> |
| <i>D</i> | <i>dal</i> |
| <i>DM</i> | <i>dlouhodobý majetek</i> |
| <i>i</i> | <i>rok odpisování</i> |
| <i>Kč</i> | <i>Koruna česká</i> |
| <i>MD</i> | <i>má dáti</i> |
| <i>odst.</i> | <i>odstavec</i> |
| <i>Sb.</i> | <i>sbírka</i> |
| <i>SKP</i> | <i>Standardní klasifikace produkce</i> |
| <i>t</i> | <i>doba odpisování</i> |
| <i>TZ</i> | <i>technické zhodnocení</i> |
| <i>ÚV</i> | <i>úpravna vody</i> |
| <i>VaK</i> | <i>vodovody a kanalizace</i> |
| <i>VC</i> | <i>vstupní cena</i> |
| <i>ZC</i> | <i>zůstatková cena</i> |
| <i>ZDP</i> | <i>zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění</i> |

Seznam tabulek

| | |
|--------------------|---|
| <i>Tab. č. 2.1</i> | <i>Pořízení DM hmotného odpisovaného koupí</i> |
| <i>Tab. č. 2.2</i> | <i>Pořízení DM hmotného odpisovaného vytvořením vlastní činností</i> |
| <i>Tab. č. 2.3</i> | <i>Bezplatné pořízení majetku</i> |
| <i>Tab. č. 2.4</i> | <i>Účtování vybraných způsobů vyřazení DM</i> |
| <i>Tab. č. 3.1</i> | <i>Minimální doba odpisování pro jednotlivé odpisové skupiny pro rok 2010</i> |
| <i>Tab. č. 3.2</i> | <i>Roční odpisová sazba pro jednotlivé odpisové skupiny pro rok 2010</i> |
| <i>Tab. č. 3.3</i> | <i>Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %</i> |
| <i>Tab. č. 3.4</i> | <i>Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %</i> |
| <i>Tab. č. 3.5</i> | <i>Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %</i> |
| <i>Tab. č. 3.6</i> | <i>Koeficienty pro zrychlené odpisování pro rok 2010</i> |
| <i>Tab. č. 4.1</i> | <i>Členění projektu a jeho financování z prostředků dotačních a podnikových</i> |
| <i>Tab. č. 4.2</i> | <i>Rovnoměrné účetní odpisy čerpadla za rok 2006 – 2018</i> |
| <i>Tab. č. 4.3</i> | <i>Rozložení financování projektu na úpravách vody</i> |

Seznam vzorců

| | |
|-----|-------------------------------|
| 3.1 | <i>Roční rovnoměrný odpis</i> |
| 3.2 | <i>Roční zrychlený odpis</i> |
| 3.3 | <i>Roční zpomalený odpis</i> |
| 3.4 | <i>Roční rovnoměrný odpis</i> |
| 3.5 | <i>Roční zrychlený odpis</i> |
| 3.6 | <i>Roční zrychlený odpis</i> |
| 4.1 | <i>Průměrné tempo růstu</i> |

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;*
- беру на ве́доміі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);*
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;*
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;*
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).*

V Ostravě dne

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

.....

Seznam příloh

Příloha č. 1 Organizační struktura společnosti Vodovody a kanalizace Hodonín, a. s.

Příloha č. 2 Plánová kalkulace vodného

Příloha č. 3 Inventární seznam DM úpravny vody Bzenec

Příloha č. 4 Postup stanovení kalkulace na rok 2011

Příloha č. 5 Zpomalené odpisy stavebního a strojního vybavení